
Memo

Til: Unit

Att: Ingrid Brænden

Fra: Advokatfirmaet PwC v/advokatene Ola Fredriksen og Agnetha Johansen Åsheim

Saksansvarlig advokat: Agnetha Johansen Åsheim

Dato: 28. mai 2020

Units omsetning - behandling av merverdiavgift

1. Innledning

Vi viser til møte hos Unit den 26. februar 2020 samt etterfølgende korrespondanse. I dette notatet vil vi som avtalt gi vår vurdering av avgiftsbehandlingen i Unit.

Videre viser vi til videomøte som ble avholdt den 6. mai 2020 hvor vi gjennomgikk organiseringen og driften av BIBSYS-konsortiet. Avslutningsvis i dette notatet har vi som avtalt gitt en redegjørelse for vilkårene for at BIBSYS-konsortiet skal kunne anses unntatt fra avgiftsplikt.

Innledningsvis vil vi i pkt. 2 gi et sammendrag av våre vurderinger og anbefalinger. I pkt. 3 vil vi gi en beskrivelse av de saksopplysningene som vi ble gitt i møtet og som vi ellers har mottatt fra Unit. Deretter vil vi i pkt. 4 gi en kort redegjørelse for relevante deler av merverdiavgiftsregelverket. Til sist i pkt. 5 følger en mer detaljert redegjørelse for vår vurdering av hvilke tjenesteleveranser Unit må fakturere med tillegg av merverdiavgift.

2. Sammendrag

- De forhåndsvarslede tjenestene som Unit fakturerer med tillegg av merverdiavgift er etter vår vurdering behandlet i samsvar med merverdiavgiftsregelverket.
- Etter vår vurdering må Unit fakturere FS kontingent med tillegg av merverdiavgift.
- Etter vår vurdering må Unit også fakturere "DV-UiO/UiB" med tillegg av merverdiavgift.
- Vi har under noe tvil kommet til at tjenestene Unit leverer til deltakerne av BIBSYS-konsortiet (og de øvrige konsortiene Unit er del av) er å anse som avgiftspliktig omsetning.
- Vi anbefaler at Unit innhenter en avklaring fra skattemyndighetene om avgiftsbehandlingen for BIBSYS-konsortiet og øvrige konsortier Unit koordinerer/administrerer.

3. Sakens bakgrunn

Unit - direktoratet for IKT og fellestjenester i høyere utdanning og forskning - ble opprettet 1. januar 2018 etter sammenslåing av BIBSYS, Ceres og deler av Uninett AS. Unit er et forvaltningsorgan underlagt Kunnskapsdepartementet. I henhold til direktoratets vedtekter § 1 skal virksomheten i Unit "*bidra til å realisere de til enhver tid gjeldende sektormålene for*

forskning og høyere utdanning. Virksomheten har ansvaret for nasjonal samordning og har et overordnet forvaltningsansvar på IKT-området.”

Hovedoppgavene til Unit er nærmere beskrevet i Units vedtekter § 4. Unit har bl.a. som oppgave å:

- iverksette og følge opp strategier og retningslinjer fastsatt av Kunnskapsdepartementet,
- utvikle og forvalte en felles IKT-arkitektur for harmonisering og standardisering av prosesser, data og tekniske grensesnitt i UH-sektoren,
- levere fellestjenester for å ivareta både administrasjon av og gjennomføring av utdanning og forskning,
- levere bibliotekrelaterte fellestjenester for alle sektorer knyttet til høyere utdanning eller forskning,
- levere felles administrative systemer og tjenester til UH-sektoren, og
- sørge for database for rapportering av vitenskapelige publikasjoner.

Units virksomhet finansieres med bevilgninger over statsbudsjettet og brukerbetalingen fra aktører innen UH-sektoren.

Ifølge nettsiden til Unit omsetter direktoratet for ca. 339 millioner kroner årlig, og forvalter avtaler for rundt 750 millioner. Unit betjener over 220 virksomheter innen UH-sektoren (forskning, utdanning og formidling), og leverer rundt 45 tjenester og systemer til disse. De ulike tjenestene og systemene er nærmere beskrevet på Units nettside, og vi baserer våre vurderinger på disse tjenestebeskrivelsene.

I møte den 26. februar 2020 redegjorde Unit for direktoratets tjenesteleveranser. Vi oppfatter det slik at Units tjenesteleveranser grovt sett kan deles inn i tre ulike områder. Disse områdene er:

- Utdanningstjenester - hvor Unit fakturerer med tillegg av merverdiavgift unntatt for FS kontingent (i samleoversikt for forhåndsvarsel for 2020 står det at FS kontingent faktureres med tillegg av merverdiavgift, men at deler av FS kontingent for 2019 ble fakturert uten tillegg av merverdiavgift).
- Administrative tjenester - hvor Unit fakturerer med tillegg av merverdiavgift unntatt for DV-UiO/UiB (datavarehus UiO/UiB).
- Forskningstjenester - hvor Unit hovedsaklig deltar i samarbeidskonsortier der deltageravgiften faktureres uten tillegg av merverdiavgift. I tillegg leverer Unit også enkelttjenester, som f.eks. publiseringstjenesten OJS, som faktureres med tillegg av merverdiavgift i henhold til forhåndsvarsel for 2020.

I møtet ble det fortalt at FS kontingent faktureres med merverdiavgift til private aktører innenfor UH-sektoren, og uten merverdiavgift til offentlige aktører innenfor UH-sektoren. Denne avgiftsbehandlingen er basert på en vurdering inntatt i et notat fra advokatfirmaet Thommesen til UiO i 2005.

I samleoversikt som viser forhåndsvarslede beløp for 2020 er forskningstjenestene etter det vi kan se benevnt som “tjenester for forskningsstøtte” og “bibliotekstjenester”. Vi oppfatter det slik at enkelte av forskningstjenestene avgiftsberegnes, mens andre tjenester ikke avgiftsberegnes. Videre oppfatter vi det slik at de tjenestene som ikke avgiftsberegnes er knyttet til samarbeidskonsortiene:

- BIBSYS
- Brage
- Bird
- Datacite
- DLR (læringsressurser)
- Leganto

Units budsjettall for 2020 er på totalt MNOK 369, hvorav brukerfinansierte inntekter er budsjettert til MNOK 244 og bevilgningsfinansierte inntekter er budsjettert til MNOK 125. I tildelingsbrevene fra Kunnskapsdepartementet for 2020 fremgår det at Unit bevilges til sammen MNOK 204. Forskjellen mellom budsjetterte bevilgningsfinansierte inntekter og beløpet som fremgår av tildelingsbrevet er etter det vi forstår tilknyttet tilskudd som Unit utbetaler til Uninett og Norunett.

Omsetningstallene i Units skattemelding for samtlige terminer i 2019 viser en total omsetning på ca. MNOK 413, hvorav MNOK 350 er avgiftspliktig omsetning og MNOK 63 er avgiftsunntatt omsetning.

Vi oppfatter det slik at Units tjenesteleveranser er regulert av generelle tjeneste- og leveransebetingelser. Disse er omtalt på:

<https://www.unit.no/generelle-tjeneste-og-leveransebetingelser>

Videre oppfatter vi det slik at Unit har inngått særskilt avtaler for enkelttjenester med aktører innen UH-sektoren. I slike tilfeller gjelder de særskilte avtalene foran de generelle tjeneste- og leveransebetingelsene. Endelig oppfatter vi det slik at Unit i tillegg har inngått konsortieavtaler. Oppsummert oppfatter vi det altså slik at Units tjenesteleveranser er tredelt; generelle tjeneste- og leveransebetingelser, særskilte avtaler for enkelttjenester og konsortieavtaler.

De som kan være avtalepart med Unit og således mottaker av de tjenester Unit tilbyr er:

- Statlige universiteter og høyskoler,
- Private høyskoler eller høyskoler under andre departementer,
- Statlige og private fagskoler,
- Statlige og private forskningsorganisasjoner med statlig bevilgning,
- Øvrige offentlige forsknings- og formidlingsvirksomheter som institutter, museer og arkiv,
- Helsesektoren, spesielt regionale og lokale helseforetak, og
- Direktoratet og andre virksomheter under Kunnskapsdepartementet.

Unit sender forhåndsvarsel til aktører innen UH-sektoren for en rekke brukerfinansierte tjenester. Forhåndsvarselet gjelder tjenester for påfølgende år. I etterkant av forhåndsvarselet utsteder Unit forskuddsfaktura som gjelder tjenesteleveranser for det respektive år. Unit har sendt ut faktura til sine kunder for tjenesteleveranser i 2020, med unntak av kostnader knyttet til FS - felles studentsystem som vil faktureres på et senere tidspunkt.

4. Kort om merverdiavgiftsregleverket

Omsetning er etter merverdiavgiftsloven § 1-3 bokstav a definert som levering av varer og tjenester mot vederlag. Lovens formulering "*mot vederlag*" krever at det er en sammenheng mellom vare-/tjenesteleveranse og det vederlag som kjøper yter. Det er altså gjensidige forpliktelser - levering av vare eller tjeneste mot betaling - som innebærer omsetning. Kun ett av elementene er ikke å anse som omsetning. Som eksempel på det siste kan nevnes tilskudd eller bevilgninger hvor det ytes vederlag, hvor det mangler eller ikke er tilstrekkelig sammenheng mellom vederlag og gjenytelse. For Units vedkommende er bevilgningene fra Kunnskapsdepartementet eksempel på det som ikke er å anse som omsetning.

Hovedregelen etter merverdiavgiftsloven § 3-1 er at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Dette såfremt ikke noen av lovens unntak eller fritak er anvendelige.

Blant de unntak som kan være aktuelle for Units virksomhet vil vi nevne merverdiavgiftsloven §§ 3-9, 3-10 og 3-28.

Offentlig myndighetsutøvelse er etter merverdiavgiftsloven § 3-9 unntatt fra avgiftsplikt.

Merverdiavgiftsloven § 3-10 slår fast at omsetning av tjenester fra en statlig enhet til en annen statlig enhet er unntatt fra loven dersom leverandøren ikke driver økonomisk virksomhet.

I merverdiavgiftsloven § 3-28 er det gitt en særbestemmelse for offentlig sektor. Lovbestemmelsen fastslår at uttak av varer og tjenester fra offentlige virksomheter som hver for seg eller i fellesskap driver virksomhet som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov, er unntatt fra loven dersom merverdiavgiftspliktig omsetning av tilsvarende varer og tjenester over en periode på tolv måneder utgjør mindre enn 20 prosent av den totale produksjonen.

Denne lovbestemmelsen er noe kronglete formulert, men den innebærer at det kun foreligger avgiftsplikt ved omsetning til andre dersom en eller flere offentlige virksomheter går sammen om å drive en virksomhet hvor det hovedsakelig produseres varer eller tjenester til eget bruk.

5. Units omsetning - utgående merverdiavgift

Vi vil i det følgende gi vår vurdering av Units avgiftsbehandling knyttet til de tre ulike tjenesteområdene vi har redegjort for ovenfor i pkt. 3. Vi har som nevnt delt Units tjenesteområder i tre, selv om det selvsagt finnes andre måter å gruppere Units tjenesteområder på. Etter det vi kan se er tjenesteområdene delt i seks på Units nettside, mens de er delt inn i fire områder i samleoversikten for forhåndsvarslede beløp for 2020.

Vi vil for ordens skyld presisere at det sentrale i et avgiftsperspektiv ikke er hvordan tjenestene deles inn (verken av oss eller av Unit), men om de ulike tjenestene blir fakturert i samsvar med merverdiavgiftsregelverket.

5.1 Utdanningstjenester - særlig om FS kontingent

Vi har som nevnt i pkt. 3 oppfattet det slik at Unit foretok en todelt fakturering av FS kontingent i 2019. Private aktører innen UH-sektoren har slik vi forstår det blitt fakturert for FS kontingent med tillegg av merverdiavgift, mens statlige aktører innen UH-sektoren har blitt fakturert uten tillegg av merverdiavgift. Vi oppfatter det slik at i begge tilfeller fakturerer Unit for tjenester som leveres til aktører i UH-sektoren, altså at det grunnleggende vilkåret om at det må foreligge omsetning er oppfylt.

Vi har fått tilsendt et notat fra advokatfirmaet Thommessen (Thommessen) som gjelder avgiftsbehandlingen av FS. Notatet er fra 2005 og inneholder en vurdering fra den tiden hvor FS var organisert inn under UiO. Slik vi forstår notatet tar Thommessen til orde for at FS kontingent som leveres til statlige aktører er unntatt fra avgiftsplikt på bakgrunn av hjemmelen som i dag er inntatt i merverdiavgiftsloven § 3-28. Begrunnelsen for Thommessens vurdering er at de statlige aktørene innenfor UH-sektoren er underlagt Kunnskapsdepartementet, og at samtlige statlige aktører derfor må anses som en og samme enhet i avgiftssammenheng. Thommessen synes å mene at det dermed ikke foreligger avgiftsplikt for tjenestene som leveres til statlige aktører.

Etter vårt syn vil ikke levering av FS kontingent til statlig aktører innenfor UH-sektoren kunne behandles i samsvar med notatet fra Thommessen. Notatet er for det første 15 år gammelt. For det annet er organiseringen av FS annerledes nå enn den gang. For det tredje er det flere brukere av FS som er aksjeselskaper, stiftelser og lignende. Til sist er avgiftsmyndighetenes praksis endret siden 2005, slik at merverdiavgiftsloven § 3-28 ikke er anvendelig.

Unit har omsetning til andre enn statlige aktører, og derfor er heller ikke unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-10 anvendelig.

Vi kan ikke se at andre unntak eller fritak i merverdiavgiftsloven er anvendelig. På den bakgrunn er det vår vurdering at Unit må fakturere FS kontingent med tillegg av merverdiavgift også ved levering til statlige aktører innen UH-sektoren.

5.2 Administrative tjenester - særlig om datavarehus

Vi oppfatter opplysninger og saksdokumenter (særlig samleoversikt over forhåndsvarslet beløp for 2020) vi har mottatt fra Unit slik at de administrative tjenestene som Unit utfører for aktører i UH-sektoren blir fakturert med tillegg av merverdiavgift. Etter en gjennomgang av disse tjenestene er det vår vurdering at Units avgiftsbehandling er korrekt.

I møtet den 26. februar ble det fortalt at tjenesten DV-UiO/UiB ikke blir fakturert med tillegg av merverdiavgift. Dette fremgår også av samleoversikt for forhåndsvarslede beløp for 2020. I

møtet ble det fortalt at det denne tjenesten heller ikke har vært avgiftsberegnet tidligere, og vi oppfatter det slik at tjenesten ikke har blitt avgiftsberegnet i tiden forut for at Unit ble opprettet.

Vi antar at tjenesten DV-UiO/UiB er den samme eller en lignende tjeneste som STAR datavarehus, og vi viser til omtalen av STAR på Units nettside. Vi oppfatter samleoversikten for forhåndsvarsel for 2020 slik at Unit fakturerer UiO og UiB for arbeid knyttet til datavarehus, og at det således foreligger levering av tjeneste fra Unit mot vederlag.

Vi kjenner ikke til den tidligere bakgrunnen for hvorfor DV-UiO/UiB ikke har vært fakturert med tillegg av merverdiavgift, men vi antar at dette kanskje har vært begrunnet med unntaket som nå er å finne i merverdiavgiftsloven § 3-28. Etter vårt syn er ikke vilkårene for avgiftsunntaket i merverdiavgiftsloven § 3-28 oppfylt, og vi kan heller ikke se at andre unntak i merverdiavgiftsloven er anvendelige.

Etter det vi kan se vil DV-UiO/UiB være en avgiftspliktig tjeneste som Unit må fakturere med tillegg av merverdiavgift.

5.3 Forskningstjenester - særlig om konsortier

5.3.1 Nærmere om BIBSYS-konsortiet

Unit utfører en rekke tjenester som koordinator i ulike samarbeidskonsortier. Dette omfatter bl.a. BIBSYS-konsortiet, BIRD og Brage. I samleoversikt for forhåndsvarslede beløp for 2020 fremgår det at Unit fakturerer for sin aktivitet som koordinator i ulike konsortier uten tillegg av merverdiavgift.

I det følgende vil vi foreta en vurdering av Units avgiftsbehandling for konsortier med utgangspunkt i BIBSYS-konsortiet.

BIBSYS-konsortiet består av ca. 80 ulike deltakere, har eget styre, en rådgivende gruppe og egne retningslinjer. Vi oppfatter det slik at BIBSYS-konsortiet ikke leverer tjenester til eksterne, altså at det ikke leveres tjenester til aktører som ikke er deltakere i konsortiet. Videre oppfatter vi det slik at Unit ikke kan anses som en deltaker i konsortiet. Etter vår forståelse er Units rolle å være en koordinator for BIBSYS-konsortiet. Dette innebærer at Unit drifter BIBSYS og leverer tjenester til deltakerne i konsortiet.

Avgiftsbehandlingen av BIBSYS-konsortiet har vært vurdert tidligere. I notat fra PwC fra 12. juli 2010 fremgår det at skattemyndighetene i 2001 vurderte det slik at det ikke forelå omsetning mellom brukerne/deltakerne i BIBSYS. Vi oppfatter notatet slik at skattemyndighetenes vurdering ble uttrykt i et møte mellom skattemyndighetene og representanter for BIBSYS. Ved gjennomgang av våre arkiver har vi ikke lyktes med å finne en skriftlig uttalelse fra skattemyndighetene, møtereferat e.l.

I notatet fra PwC er BIBSYS beskrevet som et nasjonalt forvaltningsorgan hvor tjenestene som BIBSYS utvikler er eid i sameie av de institusjonene som inngår i konsortiet, og at driften av BIBSYS hører inn under NTNU. Videre står det i notatet at BIBSYS er opprettet for at universiteter og høyskoler skal sikres gode og kostnadseffektive bibliotekstjenester gjennom samarbeid om bibliotekfaglige fellessystemer. Denne beskrivelsen er etter det vi kan se i samsvar med beskrivelsen som fremgår av retningslinjene for BIBSYS som ble vedtatt i 2014. Retningslinjene er lagt ut på Units nettside.

Avslutningsvis i notatet gis det uttrykk for at det ikke skal beregnes merverdiavgift for tjenester som leveres mellom partene i BIBSYS-konsortiet. Samtidig gis det uttrykk for at BIBSYS bør vurdere å innhente en avklaring fra skattemyndighetene. Vurderingene fra 2010 om at det ikke skal beregnes merverdiavgift for tjenesteleveranser mellom brukerne/deltakerne i BIBSYS-konsortiet synes dels å være basert på skattemyndighetenes uttalelser om forskningsprosjekter som er finansiert av Norges forskningsråd. Dette kommer vi tilbake til i pkt. 5.3.3 nedenfor.

Vi har fått tilsendt avtalemal og retningslinjer for konsortier fra Unit. Vi oppfatter det slik at Units rolle som koordinator i de respektive konsortiene er basert på avtalemalen, og vi har fått opplyst at det er denne avtalemalen som brukes for samtlige konsortier..

I møte hos Unit den 26. februar ble det fortalt at organiseringen av BIBSYS som virksomhet har endret seg fra 2010. PwCs notat fra 2010 og skattemyndighetenes vurdering fra 2001 bygger etter det vi forstår på en faktagrunnlag som ikke er i samsvar med dagens organisering av BIBSYS.

5.3.2 Vår vurdering av BIBSYS

Units rolle som koordinator for BIBSYS-konsortiet innebærer at det først må vurderes om Unit leverer tjenester til deltakerne i konsortiet mot vederlag. I så fall foreligger det omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Deretter må det vurderes hvorvidt omsetningen er avgiftspliktig eller om noen av lovens unntak eller fritak er anvendelige.

I notatet fra 12. juli 2010 er det vist til at skattemyndighetene i 2001 vurderte det slik at tjenesteleveranser mellom deltakerne i BIBSYS-konsortiet ikke er å anse som omsetning. Vi har som nevnt ikke funnet en skriftlig vurdering fra skattemyndighetene, og vi mener derfor det ved bedømmelsen av BIBSYS slik det fremstår i dag ikke kan legges for stor vekt på skattemyndighetenes vurdering fra 2001. I forlengelsen av dette er det vårt syn at skattemyndighetene ikke nødvendigvis vil bedømme BIBSYS på samme måte i dag som i 2001. Vårt syn bygger på opplysningene vi fikk i møte hos Unit den 26. februar 2020 hvor det ble fortalt at organiseringen av BIBSYS har blitt endret siden 2010. Videre bygger vårt syn på det forhold at antall deltakere og sammensetningen av deltakerne i BIBSYS-konsortiet synes å være annerledes nå enn det som var tilfelle i 2001 og i 2010. Vi legger også vekt på at driften av BIBSYS tidligere lå i NTNU som også var deltaker i konsortiet. Dette i motsetning til dagens situasjon hvor vi oppfatter det slik at Unit hovedsakelig driver BIBSYS som koordinator for konsortiet.

Basert på de opplysninger og saksdokumenter vi har mottatt oppfatter vi det slik at Units rolle som koordinator innebærer at Unit skal sikre at BIBSYS-konsortiet får gode og kostnadseffektive bibliotekstjenester, noe som etter det vi forstår hovedsakelig leveres gjennom tjenestene Alma, Oria og andre biblioteksrelaterte tjenester. Videre oppfatter vi det slik at Unit fakturerer deltakerne i BIBSYS-konsortiet for kostnadene og arbeidet Unit utfører for å utvikle og administrere disse bibliotekstjenestene.

På denne bakgrunn er det vår vurdering at Unit leverer tjenester til deltakerne i BIBSYS-konsortiet mot vederlag, og at det da foreligger omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

Hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 3-1 er at skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Det skal derimot ikke beregnes merverdiavgift dersom noen av lovens unntak eller fritak er anvendelig.

Merverdiavgiftsloven har ingen unntak eller særregler for konsortier. Det at BIBSYS er organisert som et konsortium har etter vårt syn ingen betydning ved vurdering av om det foreligger avgiftsplikt.

I vårt notat fra 2010 ble det vist til at skattemyndighetene har gitt uttalelser om avgiftsbehandlingen av forskningsprosjekter organisert som konsortium. Disse uttalelsene gjelder rent konkret for forskningsprosjekter finansiert av Norges forskningsråd. Saksforholdet for disse forskningsprosjektene er at to eller flere aktører går sammen om et forskningsprosjekt hvor en av aktørene på vegne av samtlige aktører søker om midler fra Norges forskningsråd, og vedkommende aktør er koordinator for forskningsprosjektet og kanalisere midler til de øvrige partene. Slike forskningsprosjekter har visse likheter med organiseringen av BIBSYS-konsortiet, men er også såpass forskjellig fra det som gjelder for BIBSYS, og derfor mener vi at disse uttalelsene ikke har overføringsverdi til BIBSYS.

Etter merverdiavgiftsloven § 3-9 er utøvelse av offentlig myndighet unntatt fra avgiftsplikt. De tjenestene som Unit utfører i BIBSYS-konsortiet kan etter vårt syn ikke anses som utføring av offentlig myndighet og derfor er ikke dette unntaket aktuelt.

Merverdiavgiftsloven § 3-10 fastslår at omsetning fra en statlig enhet til en annen statlig enhet er unntatt fra avgiftsplikt forutsatt at leverandøren ikke driver økonomisk virksomhet. Unit har omsetning til andre enn statlige aktører, og driver således økonomisk virksomhet. Vilkårene i dette avgiftsunntaket er derfor ikke oppfylt.

Vi kan heller ikke se at andre unntak i merverdiavgiftsloven er anvendelige (dog vil vi nedenfor gi en kort omtale av unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-28).

Vår vurdering er som nevnt at Units tjenesteleveranser til deltakerne i BIBSYS-konsortiet er å anse som avgiftspliktig omsetning. Merverdiavgiftsreglene og skattemyndighetenes praksis om offentlige virksomheter er noe uklar og komplisert. Vi vil derfor presisere at vi er i tvil om vår vurdering av BIBSYS. Etter vårt syn er det flere forhold som samlet gjør at vi anbefaler Unit om å anmode skattemyndighetene om en avklaring. Den endrede organiseringen av BIBSYS og det forhold at det er nesten tyve år siden sist avgiftsbehandlingen av BIBSYS ble lagt frem for skattemyndighetene, taler for at Unit bør anmode skattemyndighetene om å vurdere avgiftsbehandlingen på nytt. Det samlede beløp Unit fakturerer for tjenester til deltakerne i BIBSYS-konsortiet trekker i samme retning. Avgiftsbehandlingen av BIBSYS-konsortiet vil også påvirke Units fradragsrett for merverdiavgift på innkjøp av varer og tjenester.

For fullstendighetens skyld vil vi presisere at vi ikke er kjent med forhold som tilsier at avgiftsbehandlingen av de øvrige konsortiene Unit koordinerer skal bedømmes på en annerledes måte enn BIBSYS-konsortiet. Vår vurdering av avgiftsbehandlingen for BIBSYS-konsortiet er med andre den samme som vår vurdering av avgiftsbehandlingen for de øvrige konsortiene.

5.3.3 Hvilke krav må oppfylles for at Unit skal kunne fakturere deltakerne i BIBSYS-konsortiet uten tillegg av merverdiavgift?

I møte den 6. mai 2020 ble det avtalt at PwC skal gi en redegjørelse for hvilke krav som stilles for at Units fakturering til deltakerne i BIBSYS ikke skal anses som avgiftspliktig omsetning.

Etter vårt syn er det særlig to ulike grunnlag som kan tenkes for at Units fakturering til deltakerne i BIBSYS-konsortiet ikke skal kunne bli ansett som avgiftspliktig. Det ene grunnlaget er at tjenesteleveransene fra Unit til deltakerne i BIBSYS-konsortiet ikke kan være å anse som omsetning, mens det andre grunnlaget er at hvis det først foreligger omsetning er spørsmålet om unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-28 kommer til anvendelse.

Som nevnt ovenfor har de sentrale skattemyndighetene tidligere vurdert om det foreligger avgiftsplikt for konsortier som samarbeider om felles forskningsprosjekter finansiert av Norges forskningsråd (NFR).

For å kunne gi en bedre forståelse av når det ved samarbeidsavtaler kan unnlates å beregne merverdiavgift ved utbetalinger er det hensiktsmessig å gi en kort fremstilling av de sentrale uttalelsene om samarbeidsavtaler innenfor forskningssektoren.

Som det er henvist til i notat fra PwC av 12. Juli 2010 foreligger det en uttalelse fra Finansdepartementet av 15. juni 2001 som gjelder forskningstjenester og omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven. Det fremgår her retningslinjer for fellesprosjekter/samarbeidsprosjekter der det under gitte forutsetninger ikke skal beregnes merverdiavgift på utbetaling mellom deltakerne i prosjektet. Det fremgår av denne uttalelsen og senere praksis at det sentrale vurderingstema vil være om det foreligger vederlag for en tjeneste (omsetning):

Som et utgangspunkt anses det å foreligge omsetning når det er en direkte kobling mellom tilskuddet og motytelsen. Finansdepartementet vil på generelt grunnlag anføre at følgende omstendigheter kan tale for at et offentlig tilskudd anses for et vederlag for en tjeneste (det vil si at det foreligger omsetning):

- *oppdraget tilskuddet er knyttet til er spesifisert med hensyn til resultatene som skal oppnås*
- *den offentlige oppdragsgiver har rett til å påvirke utformingen av tjenesten (resultatene) som tilskuddet skal dekke, slik at transaksjonen fremstår som gjensidig bebyrdende*
- *den offentlige oppdragsgiver har rett til erstatning eller kompensasjon dersom tjenesten er mangelfullt utført*
- *tjenesten (resultatene) skal primært anvendes av den offentlige oppdragsgiver til*

- *eget internt formål.*
- *Hvorvidt det foreligger omsetning vil bero på en totalvurdering av disse momentene.*

Det fremgår videre av uttalelsen at det ikke skal beregnes merverdiavgift når midler fra NFR utbetales ved at midlene mottas av en aktør på vegne av et fellesskap slik at midlene kun kanaliseres videre til de øvrige partene. I en slik case vil det ikke utføres tjenester mot vederlag og det skal ikke beregnes merverdiavgift.

Det uttales om dette at:

Statens tilskudd til forskningsaktivitet gjennom Norges forskningsråd basert på dagens standardavtaler anses derfor ikke som vederlag, og det foreligger ingen omsetning av en forskningstjeneste mellom den offentlige tilskuddsyter og Forskningsrådet. Det samme vil som et utgangspunkt gjelde de midler som Forskningsrådet tildeler til bedrifter/institusjoner som skal utføre forskningen.

Det sentrale er altså at når et forskningsinstitutt mottar midler fra NFR og benytter seg av samarbeidspartnere som utfører deler av oppdraget, må det avgjøres konkret om samarbeidspartnerne er underleverandører eller om de er sidestilte samarbeidspartnere med felles ansvar for oppnådde resultater i prosjektet.

Det fremgår videre av uttalelsen at:

Så lenge det foreligger ytelse mot vederlag, vil det i forhold til omsetningsbegrepet ikke ha noen betydning om forskningen er utført som ledd i et samarbeid mellom flere bidragsytere.

Det avgjørende er altså om det foreligger ytelse mot vederlag, og dette vil gjelde selv om partene inngår en samarbeidsavtale/konsortium.

Skattedirektoratet har også uttalt seg om konsortieavtaler knyttet til Sentre for Forskningsdrevet Innovasjon (SFI) (uttalelse 12.5.2011) samt at Skattedirektoratet har uttalt seg i brev av 20. mars 2009. Disse uttalelsene trekker også opp noen linjer som er sentral for vår sak.

I brevet av 20. mars 2009 la Skattedirektoratet til grunn at det forelå omsetning i henhold til merverdiavgiftsloven (1969) § 3, og at det således skal beregnes merverdiavgift av ytelser mellom det enkelte SFI og bedriftspartnerne.

Skattedirektoratet uttalte i 2011 at den konsortieavtalemalen og det faktum de var forelagt talte i retning av at SFI-ordningen må regnes for å være et selskapsforhold og således et eget rettssubjekt. Det ble konkludert med at det foreligger avgiftsplikt for ytelser de såkalte bedriftspartnerne i et slikt samarbeid yter til forskningen. I tillegg kom Skattedirektoratet til at det enkelte SFI anses for å være et eget rettssubjekt (på bakgrunn av konsortiumavtalen). Mellom det enkelte SFI og bedriftspartnerne skjer det levering av tjenester eller varer. Det foreligger en gjensidig bebyrdende transaksjon, og ytelser mellom SFI og de enkelte bedriftspartnerne anses for å være omsetning.

Dersom denne modellen skulle passet til de såkalte konsortier som Unit er deltaker i måtte modellen vært som følger:

- Et fellesskap har søkt/fått tildelt offentlige midler i fellesskap
- Det må være sidestilte samarbeidspartnere med felles ansvar for resultat i prosjektet (her er det viktig å merke seg at felles ansvar og risiko reise spørsmål om det er etablert et felles selskap)
- Utbetalinger fra en part til en annen er ikke vederlag for tjenester men skal kun skje en kanalisering av offentlige midler som er tildelt i fellesskap
- Ingen av partene i samarbeidet skal levere tjenester mot vederlag

Slik vi kjenner saken er det vanskelig å se at retningslinjene som er trukket opp i praksis for samarbeid i forskningssektoren også skal gjelde for Units rolle som koordinator. Vi er således

av den oppfatning at Unit må anses for å levere tjenester til deltakerne i BIBSYS-konsortiet, og at det foreligger omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

Spørsmålet blir da hvorvidt omsetningen er avgiftspliktig eller om noen av lovens unntak er anvendelige.

I merverdiavgiftsloven § 3-28 er det gitt et avgiftsunntak for uttak av varer og tjenester der to eller flere offentlige virksomheter i fellesskap driver virksomhet som hovedsakelig har til formål å tilgodese egne behov. Det er en forutsetning for avgiftsunntaket at det foreligger reell felles drift. Skattemyndighetenes praksis viser at dette avgiftsunntaket bare har blitt praktisert overfor kommunale og fylkeskommunale samarbeid, og ikke for statlige/nasjonale fellesprosjekter.

Merverdiavgiftsloven § 3-28 innebærer at f.eks. flere kommuner kan gå sammen om å opprette et felles kommunalt revisjonsselskap som reviderer kommunenes årsregnskaper uten at revisjonsselskapet må beregne merverdiavgift for sine tjenesteleveranser til eierkommunene. Det kommunale revisjonsselskapets levering av revisjonstjenester til andre enn eierkommunene vil være avgiftspliktig. Dersom omsetning av revisjonstjenester til andre enn eierkommunene utgjør mindre enn 20 % av total tjenesteproduksjon, vil levering av revisjonstjenester til eierkommunene være unntatt fra avgiftsplikt. Motstykket er at fradragsretten blir begrenset.

Formålet med merverdiavgiftsloven § 3-28 er at offentlige virksomheter som hovedsakelig tilgodeser egne behov ikke skal måtte beregne og betale merverdiavgift for bruk av egne varer og tjenester.

Etter vår vurdering kan det ikke uten videre trekkes en parallell mellom interkommunalt samarbeid i form av felles revisjonsvirksomhet og konsortiene som Unit administrerer, både fordi det ikke finnes praksis eller omtale av bestemmelsen opp mot statlige fellesprosjekter, og fordi det foreligger tvil om konsortiumene Unit deltar i kan anses som reell felles drift.

Videre gjelder avgiftsunntaket bare dersom den avgiftspliktige omsetningen av tilsvarende tjenester til andre utgjør mindre enn 20 % av total tjenesteproduksjon. Det avgjørende blir da hva som skal anses som tilsvarende tjenester og hva som er å anse som omsetning til andre. Dette vilkåret har av skattemyndighetene blitt vurdert opp mot fellesskapets omsetning og det er derfor som utgangspunkt vanskelig å si sikkert hvordan vilkåret for konsortiene Unit administrerer og/eller deltar i.

Med andre ord vil det avgjørende være om kun tjenestene Unit omsetter til de deltakerne i BIBSYS-konsortiet (og andre konsortier) som ikke er offentlige virksomheter, f.eks. private høyskoler som Handelshøgskolen BI, skal måles opp mot 20%-grensen, eller om alle Units avgiftspliktige tjenester skal måles opp mot 20%-grensen. Dette spørsmålet har etter det vi kan se ikke blitt vurdert av skattemyndighetene nettopp fordi det ikke foreligger praksis for statlige/nasjonale fellesprosjekter.

6. Avslutning

Som det fremgår av vår vurdering er statlige samarbeid lite omtalt i praksis og det er derfor vanskelig å finne veiledning i den forvaltningspraksis som foreligger.

Vi har oppfattet opplysningene fra Unit slik at selve BIBSYS-konsortiet vil bli anslagsvis 15-17% dyrere for deltakerne dersom Unit må fakturere sine tjenesteleveranser med tillegg av merverdiavgift. Dette, samt uklarhetene om Units tjenesteleveranser i BIBSYS-konsortiet er avgiftspliktig, taler etter vårt syn for at Unit bør be om en avklaring fra skattemyndighetene.

For det tilfelle at Unit ønsker å fortsette å behandle konsortium uten avgiftsberegning anbefaler vi at spørsmålet om avgiftsplikt for konsortium avklares med skattemyndighetene. Dette kan eventuelt gjøres i en henvendelse til skattemyndighetene der Unit også tar opp spørsmålet om fradragsrettens omfang, ref. tidligere dialog.

Dersom en endring av praksis på utgående merverdiavgift vil innebære at store deler av omsetningen i Unit vil være avgiftspliktig, vil en del av de problemstillinger knyttet til forholdsmessig fradragsrett for felleskostnader som vi tidligere har diskutert ikke lenger være relevant.

Med vennlig hilsen
Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS